



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **Zdeněk Linhart spol. s r.o.**
sídlem Ottova 312, 269 01 Rakovník
zastoupena advokátem JUDr. Martinem Tocikem
sídlem Moskevská 1461/66, 360 01 Karlovy Vary

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2021, č. j. 15692/21/5300-21443-702551,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2021, č. j. 15692/21/5300-21443-702551, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Tocika, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen

„napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobkyně jednak výrokem A) změnil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), jimiž správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ či též „daň“) a současně předspsal penále ve stanovené výši za příslušná zdaňovací období, a to konkrétně dodatečné platební výměry ze dne 31. 1. 2017:

- č. j. 413686/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období únor 2014 ve výši 296 960 Kč a současně předspsáno penále ve výši 59 392 Kč,
- č. j. 413776/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2014 ve výši 150 617 Kč a současně předspsáno penále ve výši 30 123 Kč,
- č. j. 413841/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben 2014 ve výši 226 965 Kč a současně předspsáno penále ve výši 45 393 Kč,
- č. j. 413918/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období květen 2014 ve výši 211 704 Kč a současně předspsáno penále ve výši 42 340 Kč,
- č. j. 414109/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červen 2014 ve výši 222 656 Kč a současně předspsáno penále ve výši 44 531 Kč,
- č. j. 414197/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 131 498 Kč a současně předspsáno penále ve výši 26 299 Kč,
- č. j. 414270/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 171 508 Kč a současně předspsáno penále ve výši 34 301 Kč,
- č. j. 414336/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 304 859 Kč a současně předspsáno penále ve výši 60 971 Kč,
- č. j. 414382/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 273 885 Kč a současně předspsáno penále ve výši 54 777 Kč,
- č. j. 414600/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období leden roku 2015 ve výši 294 193 Kč a současně předspsáno penále ve výši 58 838 Kč,
- č. j. 414655/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období únor 2015 ve výši 158 962 Kč a současně předspsáno penále ve výši 31 792 Kč,
- č. j. 414705/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2015 ve výši 184 286 Kč a současně předspsáno penále ve výši 36 857 Kč,

a jednak žalovaný výrokem B) odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně -dodatečné platební výměry ze dne 31. 1. 2017:

- č. j. 413504/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období leden 2014 ve výši 127 157 Kč a současně předspsáno penále ve výši 25 431 Kč,
- č. j. 414490/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 109 922 Kč a současně předspsáno penále ve výši 21 984 Kč,
- č. j. 414767/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období duben 2015 ve výši 141 385 Kč a současně předspsáno penále ve výši 28 277 Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval obchodní transakce ve zdaňovacích obdobích leden až říjen a prosinec roku 2014 a leden až duben roku 2015, v rámci kterých žalobkyně pořizovala polypropylen a polyetylen od tří dodavatelů – JUDr. M. P., Z. T., a společnosti bm-auto czech s.r.o. (dále jen „bm-auto czech“). Žalobkyně pořízený materiál následně dodala společnosti LITÓZ, s.r.o., DIČ: CZ25269453 (dále jen „LITÓZ“), která zároveň toto zboží dodávala výše uvedeným dodavatelům žalobkyně. Ti materiál prodávali žalobkyni s minimální provizí (1,48 %, 1,96 % nebo 0,50%) a žalobkyně jej za stejnou cenu opět prodala zpět společnosti LITÓZ. Předmětné zboží bylo od jeho dopravení od externích dodavatelů až do vyskladnění

za účelem použití k další výrobě uskladněno v objektu, který měla společnost LITTOZ pronajatý od Zdeňka Linharta st. (jednatele a společníka žalobkyně).

3. Jelikož žalobkyně původně uplatněný nárok na odpočet daně ve vztahu k zdanitelným plněním od JUDr. M. P. snížila prostřednictvím dodatečných daňových příznání, nebyl tento obchodní řetězec nadále posuzován.
4. Jednatel a současně zástupce společnosti bm-auto czech Milan Beránek (dále jen „jednatel společnosti bm-auto czech“) potvrdil, že v rámci zmíněných obchodních transakcí šlo pouze o přefakturaci materiálu za účelem vytvoření zisku. Správce daně zjistil, že platby byly činěny ze soukromého účtu manželky jednatele bm-auto czech, avšak zúčtovaly se jako platby v hotovosti. Důvodem mělo být zablokování účtu této společnosti z důvodu nedoplatku DPH. Správce daně i žalovaný vzhledem k uvedeným nestandardnostem dospěli k tomu, že předmětná plnění byla fiktivní. Tento závěr však neobstál u Krajského soudu v Praze (*viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017 - 57 – pozn. soudu*, dále jen „rozsudek 48 Af 41/2017-57“). Žalovaný, vázán právním názorem zdejšího soudu v projednávané věci uzavřel, že hmotněprávní i formální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“) byly splněny. Žalovaný však musel zkoumat, zdali žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem.
5. V obchodním řetězci LITTOZ → Z. T. → žalobkyně → LITTOZ žalovaný porušení principu neutrality daně neshledal, pročež změnil výše uvedené dodatečné platební výměry správce daně a přiznal žalobkyni nárok na odpočet daně. Naopak v případě obchodů se společnostmi bm-auto czech žalovaný shledal chybějící daň, jelikož tato společnost od května roku 2013 nehradila své konkludentně vyměřené daňové povinnosti, a to ve výši desítek tisíc Kč. Žalovaný pro ucelený náhled uvedl, že ke dni 31. 5. 2017 se společnost bm-auto czech stala nespolehlivým plátcem, načež jí následně byla zrušena i registrace k DPH (4. 3. 2020).
6. Žalovaný se dále zabýval tím, zdali k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Podle žalovaného je zásadní podezřelou okolností to, že společnost LITTOZ vystupovala v šetřeném řetězci jak v pozici dodavatele, tak v pozici odběratele téhož materiálu, což značí, že se jednalo o karuselový podvod. Jednotlivé články obchodních řetězců jsou nadto personálně propojeny, jelikož jednatel společnosti LITTOZ Zdeňk Linhart ml. (dále jen „jednatel společnosti LITTOZ“) je synem jednatele žalobkyně Zdeňka Linharta st. (dále jen „jednatel žalobkyně“). Žalobkyně a společnost LITTOZ sídlí na shodné adrese. Přepravu zboží do skladu společnosti LITTOZ od externích dodavatelů zajišťovala společnost bm-auto czech, tedy dodavatel žalobkyně. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že aktéři předmětných transakcí se předem dohodli, že se zboží vrátí původnímu vlastníkově - společnosti LITTOZ, a to za účelem řešení její finanční situace. K pořízení a dodání materiálu docházelo během jednoho nebo dvou dní. Materiál stále zůstával ve skladu pronajatém společností LITTOZ a jeho kvalitu a množství nikdo nekontroloval. Sama žalobkyně se zbožím obchodovala s nulovou marží, její dodavatelé toliko s minimální provizí. Je zjevné, že hlavním smyslem provedených transakcí nemohlo být řádné a ekonomicky opodstatněné fungování obchodních vztahů. Platby za pořízený materiál probíhaly v roce 2014 přes nepodnikatelský účet manželky jednatele společnosti bm-auto czech (dále jen „nepodnikatelský účet“). Po část roku 2014 a v roce 2015 byly platby za pořízený materiál realizovány vkladem hotovosti na účet faktoringové společnosti. I přes celkovou hodnotu

transakcí (více než jeden milion Kč) se veškerá komunikace uskutečňovala pouze ústně. Kupní smlouvy, písemné objednávky či např. předávací protokoly tak nejsou k dispozici. Žalovaný tudíž dospěl k závěru, že obchodní řetězec LITTOZ → bm-auto czech → žalobkyně → LITTOZ byl zasažen daňovým podvodem.

7. K otázce vědomosti žalobkyně o existenci daňového podvodu a její účasti na něm, žalovaný poukázal na personální (rodinnou) propojenost mezi žalobkyní a LITTOZ, účelovost vytvoření obchodního řetězce, nedostatek písemné dokumentace, nulovou či minimální výši marže, přičemž vysvětlil žalobkyně, že účelem transakcí bylo zvýšení *cash-flow* LITTOZ v důsledku vytvoření pohledávek a jejich následného postoupení faktoringové společnosti, nepovažoval za důvěryhodné. Podle žalovaného vyvstává totiž otázka, proč by musel být materiál společností bm-auto czech dále prodáván žalobkyni a zpět společnosti LITTOZ. Žalobkyně zboží prodávala za stejnou cenu, za jakou jej pořídila, což nedává ekonomický smysl. Z toho důvodu musely být transakce prováděny s jiným úmyslem, např. vygenerování daňového zvýhodnění. Žalobkyně nadto společnosti bm-auto czech platila buď v hotovosti, nebo na nepodnikatelský účet, čímž byl porušen § 96 odst. 1 zákona o DPH. Nájemní smlouvy ke skladu uzavřené jednatelem žalobkyně a nájemci (LITTOZ, JUDr. P., Z. T., bm-auto czech) žalobkyně předložila až rok po zahájení daňové kontroly v reakci na výzvu správce daně. Dle tří smluv ani nebylo účtováno žádné nájemné. Žalovaný tyto předložené smlouvy zhodnotil jako účelové a simulující standardní obchodní vztahy. Všechny uvedené skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor nepřímých důkazů svědčících o tom, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH věděla. Žalobkyně současně dle žalovaného nepřijala žádná opatření, která by byla s to reálně předejít a zabránit účasti na podvodu s DPH, naopak žalobkyně musela o podvodu na DPH vědět.
8. K odvolací námitce, že správce daně nedetekoval ani chybějící daň, žalovaný konstatoval, že společnost bm-auto czech neplnila své daňové povinnosti od května roku 2013. Předmětný obchodní řetězec nelze srovnávat např. s tím, v němž vystupoval Z. T., neboť v něm nebylo shledáno porušení neutrality systému DPH. Na žalobkyni pak v této souvislosti ani nebylo přeneseno důkazní břemeno, které nese správce daně, nýbrž jí byla v daňovém řízení dána příležitost, aby na zjištěné skutečnosti reagovala. Žalovaný reagoval i na žalobkyní odkazovanou judikaturu. Odmítl, že by závěr o existenci podvodu byl předčasný. Žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, se týkal posouzení samotné existence podvodu na dani, nikoliv skutečností, na základě kterých subjekt mohl a měl vědět o své účasti v podvodných transakcích, proto tento rozsudek není pro danou věc případný. Vzhledem k objektivním okolnostem žalobkyně o podvodu vědět musela a její argumentace ohledně vylepšení *cash-flow* ji nemůže vyvinut. Nebyl totiž žádný důvod k zapojení společnosti bm-auto czech. Skutečnost, že byla tato společnost označena za nespolehlivého plátce, byla využita jen k detekci daňového podvodu. Žalobkyni nebyla kladena k tíži. Dlouholetá znalost a spolupráce s obchodními partnery je pro učinění závěru o obezřetnosti žalobkyně nedostačující.

Obsah žaloby

9. Žalobkyně předesílá, že zdejší soud již v rozsudku 48 Af 41/2017-57 odmítl závěr žalovaného, že by předmětné obchody byly fiktivní a že se fakticky neuskutečnily. Po vrácení věci se žalovaný v dalším průběhu odvolacího řízení sice řídil právním názorem soudu a uznal, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění v rámci

přezkoumávaných transakcí, nicméně nově začal tvrdit, že předmětné obchody jsou zasaženy podvodem na DPH, s čímž žalobkyně nesouhlasí.

10. Žalobkyně podotýká, že obchodní řetězec, v němž figurovala společnost bm-auto czech, fungoval na shodném základu jako obchody s ostatními dodavateli žalobkyně – Z. T. a JUDr. P.. Je proto zarážející, že žalovaný dospěl k závěru o daňovém podvodu jen v případě tohoto řetězce. Daňové orgány dosud neidentifikovaly chybějící daň a její existenci neprokázaly. Žalovaný své tvrzení o chybějící dani v řádech desítek tisíc Kč ničím neprokazuje. I kdyby měl být tento závěr žalovaného pravdivý, je absurdní, aby tři subjekty prováděly několik let obchody v řádech milionů Kč za účelem získání výnosu z podvodu na DPH ve výši desítek tisíc Kč. Nadto společnost bm-auto czech prodávala žalobkyni zboží s marží 1,96 %, což v případě obchodů přesahujících částku 5 500 000 Kč odpovídá více než 100 000 Kč. Žalovaný tedy jinými slovy tvrdí, že se žalobkyně připravila o více než 100 000 Kč, aby bm-auto czech dopomohla ke spáchání daňového podvodu s výnosem několika desítek tisíc Kč. Takový závěr žalobkyně označuje za absurdní.
11. Žalovaný ani správce daně neunesli důkazní břemeno ve vztahu k základní skutečnosti, zda se podvod na DPH vůbec stal. Nebylo ani prokázáno, že by o něm žalobkyně věděla či měla vědět, případně že nepřijala potřebná opatření k jeho zamezení. Obchody byly činěny s dlouholetými obchodními partnery, a to na popud společnosti LITÓZ, kterou vlastní syn jednatele žalobkyně. Společnost bm-auto czech žalobkyni zamlčela, že neplnila své daňové povinnosti. V době provádění obchodů nebyl žádný ze subjektů nespolehlivým plátcem. Daňové orgány postupují výlučně proti žalobkyni a společnosti LITÓZ, nikoli vůči obchodním partnerům. Doměřením DPH jak žalobkyni, tak společnosti LITÓZ dochází ke dvojímu zdanění.
12. Dle žalobkyně je nutné dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň vznikla v důsledku podvodného jednání [např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80]. Žalovaný však neprokázal ani to, že vůbec nějaká daň chybí. V návaznosti na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, žalobkyně konstatuje, že v případě předmětných obchodů neexistuje žádná příčinná souvislost mezi případným neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.
13. K žalovaným tvrzeným objektivním okolnostem žalobkyně uvádí, že společnost bm-auto czech byla dlouholetým obchodním partnerem a dopravcem žalobkyně i společnosti LITÓZ. Vzhledem k dlouholetému obchodování žalobkyně označila za zcela standardní sjednávání obchodů neformálně a bez písemné dokumentace či provádění plateb v hotovosti. Žalobkyně dále shrnuje judikaturu k otázce daňového podvodu a dochází k závěru, že není splněna ani jediná podmínka nutná k odmítnutí nároku na odpočet z důvodu zapojení do řetězce zasaženého podvodem. Závěr žalovaného neobstojí ani z toho důvodu, že žalobkyně vystupovala v daném řetězci vůči společnosti bm-auto czech v pozici ručitele.
14. Z rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, dle žalobkyně plyne, že nestandardnost obchodů a z toho údajně vyplývající vědomost o účasti na podvodu na DPH nelze dovozovat z důvodu personálního propojení subjektů, z důvodu absence faktického pohybu (přemisťování) zboží či z důvodu neformálnosti provedených obchodů.

15. Žalobkyně opakovaně zdůrazňovala, že předmětné obchody byly realizovány z důvodu vytvoření pohledávek, které společnost LITTOZ postupovala faktoringové společnosti za účelem zlepšení *cash-flow*. V žádném případě nešlo o snahu krátit daň. Tato skutečnost byla v řízení prokázána, a to doklady, které správce daně obstaral.
16. Společnost bm-auto czech se stala nespolehlivým plátcem až ke dni 31. 5. 2017. Navíc tento údaj byl v registru vedeném finanční správou zveřejněn až 5. 3. 2020, tedy až šest let po uskutečnění předmětných obchodů. Přitom právě tento registr podnikatelé používají k prověřování svých obchodních partnerů.
17. Žalobkyně je přesvědčena, že k narušení principu daňové neutrality v systému DPH nedošlo. Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží, přestože žalobkyně musela toto zboží používat k uskutečnění zdanitelných plnění s vykazováním daně na výstupu. V tomto žalobkyně spatřuje nelogičnost jednání daňových orgánů, které žalobkyni uskutečnění zdanitelná plnění s DPH na výstupu ponechaly, tedy jako kdyby žalobkyně k uskutečnění zdanitelných plnění „používala vzduch“. V té souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Závěrem žalobkyně požaduje, aby si soud vyžádal zprávu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ohledně vymožených částek v rámci exekucí vedených proti společnosti bm-auto czech.

Obsah vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že i nadále setrvává na právním názoru přijatém v napadeném rozhodnutí, na jehož závěry odkázal. Zdůrazňuje, že chybějící daň identifikoval v bodech 59 až 62 napadeného rozhodnutí. Tvoří ji daň, kterou bm-auto czech vykázala v daňovém přiznání, avšak ji neuhradila. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 8. 2020, č. j. 3 Af 13/2015-74, chybějící či neodvedená daň představuje částku, v jejímž rámci některý z článků řetězce v určitém okamžiku nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat nebo ji odvést).
19. Podezřelé (nestandardní) okolnosti, které prokazují, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání (a došlo tak k narušení neutrality daně), žalovaný rozvedl v bodech 63 až 71 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně část ze zjištěných skutečností zcela pomíjí a jen obecně uvádí, že vypočtené podezřelé okolnosti neprokazují existenci podvodu. K žalobkyní namítanému rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, se žalovaný vyjádřil již v napadeném rozhodnutí, na které odkazuje. Nicméně podotýká, že skutkové okolnosti byly diametrálně odlišné od nyní posuzovaného případu. Žalovaný naopak v této souvislosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, v němž NSS dovodil, že skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají i tehdy, pokud spolupráce daňového subjektu a jeho bezprostředních obchodních partnerů vykazuje takové podezřelé znaky, že daňový subjekt má či musí vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH.
20. K tvrzení žalobkyně, proč by napomáhala daňovému podvodu s výnosem několika desítek tisíc Kč, když na marži zaplatila společnosti bm-auto czech více než 100 000 Kč, nelze přihlížet jako k relevantní námitce. Opačnou logikou by žalovaný mohl argumentovat, že 100 000 Kč není částka nikterak významná, tudíž proč by ji žalobkyně nedala „všanc“. Žalovaný dodává, že ztráta nároku na odpočet daně nesahuje chybějící daň, ale jejím účelem je odradit daňové subjekty od podvodného jednání, jak potvrzuje i judikatura SDEU a NSS. V napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč se dále nezabýval obchodními řetězci,

v nichž figurovali JUDr. P. a Z. T.. U posledně jmenovaného se nepodařilo identifikovat chybějící daň, která by se vztahovala k nyní řešeným obchodům. Nic na tom nemění fakt, že i v daném případě existují stejné podezřelé okolnosti, za nichž se transakce odehrávaly.

21. K poznámce žalobkyně, že vystupovala v pozici ručitele, se nelze relevantně vyjádřit, když tuto námitku žalobkyně dále nerozvádí. Stejně tak žalobkyně nepřibližuje, jaký měl dle ní být správný výklad zjištěných skutečností, když obecně namítá, že žalovaný zmíněné okolnosti posuzoval izolovaně a v neprospěch žalobkyně. Žalovaný je přesvědčený, že uvedené objektivní okolnosti na sebe logicky navazují, vzájemně se doplňují a podávají ucelený a ničím nenarušený soubor nepřímých důkazů o vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodu na DPH.
22. Argumentace žalobkyně závěry rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, je nepřipadná, neboť ten se týkal posouzení samotné existence podvodu na dani, nikoliv skutečností, na základě kterých subjekt mohl a měl vědět o své účasti v podvodných transakcích. Navíc v tam projednávané věci žalobce předložil relevantní vysvětlení, kterým zdůvodnil uskutečnění předmětných transakcí a jejich povahu. Žalobkyně sice jako důvod pro zkoumané obchody uvedla zájem na vytvoření pohledávek, které byly LITTOZ postoupeny faktoringové společnosti, čímž si LITTOZ vylepšila *cash-flow*. Uvedené však nikterak nevysvětluje, proč byla do předmětných transakcí zapojena společnost bm-auto czech (její zapojení bylo nadbytečné). Žalobkyně ani netvrdila, že by přijala opatření pro zamezení její účasti na daňovém podvodu.
23. Žalovaný podotýká, že postup vůči společnosti bm-auto czech není předmětem tohoto řízení a na jeho posouzení nemá žádný vliv. Důvodná není ani námitka ohledně dvojího zdanění na straně žalobkyně a společnosti LITTOZ. Nárok na odpočet daně je možné v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému subjektu, jenž se podvodného řetězce účastnil a o podvodu minimálně vědět měl a mohl. Žalovaný nevidí nic nelogického ani v tom, že vyloučil nárok žalobkyně na odpočet daně v dodavatelsko-odběratelském vztahu, v němž detekoval podvod. Pokud by žalovaný vyloučil nárok na odpočet daně na vstupu a současně i uskutečnění zdanitelná plnění s DPH na výstupu, tvrdil by, že se daný obchod vůbec neodehrál, tedy nebylo poskytnuto žádné plnění, nebyla by zde žádná daň a nebyly by splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. V daném případě ale žalovaný nesporně splnění hmotněprávních podmínek, nýbrž dospěl k závěru, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem na DPH. Žalobkynin odkazovaný rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78, nelze v tomto případě aplikovat, neboť řeší právě splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, nikoliv situaci, kdy byl nárok žalobkyni odepřen na základě její účasti na podvodu na DPH.

Replika žalobkyně a duplika žalovaného

24. Žalobkyně v replice nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že identifikoval chybějící daň. V napadeném rozhodnutí žalovaný pouze stroze sdělil, že společnosti bm-auto czech byla daň vyměřena konkludentně, a to ve výši desítek tisíc Kč. Přitom není zřejmé, zdali jde o celkovou daňovou povinnost za dané zdaňovací období, nebo o chybějící daň toliko z předmětných obchodů. Žalovaný proto daň neidentifikoval. Žalobkyně dále poukázala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 10. 2021, č. j. 51 Af 46/2020-48 (dále jen „předchozí rozsudek 51 Af 46/2020-48“), jenž se týká zcela shodných obchodů (jen za jiná období a s žalobcem Zdeňkem Linhartem coby fyzickou podnikající osobou) a jímž soud žalovanému vytkl jednostranné hodnocení důkazů v neprospěch tehdejšího žalobce. I v této věci

žalobkyně po celou dobu řízení srozumitelně a věrohodně vysvětlovala daňovým orgánům ekonomické důvody vzniku obchodních řetězců. Žalovaný však toto vysvětlení ignoruje. Žalobkyně upřesňuje, že při své poznámce ohledně jejího postavení jako ručitele společnosti bm-auto czech měla na mysli § 109 zákona o DPH. Pokud by se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH, musela by tak činit s vědomím, že nezaplacená daň společností bm-auto czech bude vymáhána přímo na žalobkyni. Jde o další absurditu, s níž se žalovaný nevypořádal.

25. Žalovaný v duplice nepřisvědčil nové interpretaci žalobkyně, že by z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, zda jde v případě identifikace chybějící daně o celkovou daňovou povinnost společnosti bm-auto czech za dané zdaňovací období, nebo pouze o chybějící daň z řešených obchodů. Podstatné je, že žalobkyně s touto společností obchodovala a že daň v posuzovaném řetězci chybí. Nesporně došlo k narušení neutrality DPH, což vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45. Na nyní řešený případ je nutné hledět individuálně, neboť zjištěné okolnosti nejsou zcela totožné s věcí projednávanou soudem v řízení pod sp. zn. 51 Af 46/2020. V posledku žalovaný k námitce ručení uvádí, že daňové subjekty účastníci se daňového podvodu tak činí s vědomím všech negativních následků.

Další vyjádření žalovaného

26. Žalovaný se ve věci dále vyjádřil v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50 (dále jen „rozsudek NSS č. j. 10 Afs 469/2021-50“), kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalovaného proti předchozímu rozsudku 51 Af 46/2020-48 zdejšího soudu. Žalovaný se závěry NSS neztotožnil. Dále zopakoval, že i přes shodná merita projednávaných věcí, je třeba ke každému případu přistupovat individuálně. Zdejší soud ani NSS nekonstatovaly, že se podvod nestal. Pouze uvedly, že žalovaný neshromáždil dostatečnou paletu indicií vedoucí k jedinému možnému závěru, že chybějící daň je důsledkem daňového podvodu. Žalovaný je přesvědčený, že v napadeném rozhodnutí podvod popsal pregnantněji. Shromáždil i více indicií svědčících ve prospěch závěru o podvodu na DPH. Konkrétně se jedná o zjištění o způsobu úhrady v hotovosti nebo na nepodnikatelský účet. Zároveň v nyní projednávané věci žalobkyně předložila nájemní smlouvy uzavřené mezi Zdeňkem Linhartem jako podnikající fyzickou osobou a jednotlivými nájemci, přičemž nikdy dříve se o nich žalobkyně ani společnost bm-auto czech nezmínily a ani nebyly obsahem předložených účetnictví. Smlouvy je proto nutné považovat za účelové. Zjevně měly toliko simulovat standardní obchodní vztahy.

Podstatný obsah správního spisu

27. Soud konstatuje, že reprodukce skutkových zjištění v zásadě koresponduje s tím, co bylo ohledně jeho obsahu uvedeno již v rozsudku 48 Af 41/2017-57 (body 27 - 36) a v předchozím rozsudku 51 Af 46/2020-48 (body 26 - 29), neboť jde o věci stojící na stejném skutkovém základu.
28. Dne 14. 9. 2015 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a na DPH za období ledna až října roku 2014, prosince roku 2014 a ledna až července 2015. V průběhu daňové kontroly správce daně prověřoval mimo jiné obchodní transakce - pořízení a dodání polypropylenů a polyetylenů, které žalobkyně pořizovala od dodavatelů bm-auto czech, Z. T. a JUDr. P. a dodávala odběrateli LITÓZ.

29. Při místním šetření správce daně převzal účetnictví společnosti bm-auto czech. Bylo zjištěno, že tato společnost má v účetnictví zaúčtovány nákupy polypropylenu od společnosti LITTOZ a prodeje polypropylenu žalobkyni. Z těchto nákupů a prodejů si žalobkyně nárokovala odpočet a odvedla DPH. Společnost bm-auto czech neprováděla k 31. 12. inventarizaci zboží, o zásobách neúčtuje a nevede si evidenci zásob zboží. Platby za nákup polypropylenu probíhaly na účet faktoringové společnosti Transfinance a.s. (dále jen „společnost Transfinance“). Pro platby v roce 2014 byly vystaveny a zaúčtovány výdajové pokladní doklady, platby však probíhaly přes nepodnikatelský účet. Po část roku 2014 a za rok 2015 byly platby za nákup realizovány vkladem hotovosti na účet faktoringové společnosti Transfinance. Společnost bm-auto czech dokladově nakupovala mimo jiné v letech 2014 a 2015 od společnosti LITTOZ polypropylen, který s přírůžkou přibližně 1,96 % prodala téměř ve všech případech ještě téhož dne žalobkyni. Nebyla zjištěna přeprava ani uskladnění zboží u bm-auto czech.
30. Dne 29. 6. 2016 jednatel společnosti bm-auto czech jako svědek vypověděl, že v letech 2013 až 2015 bm-auto czech spolupracovala s žalobkyní, za bm-auto czech jednal v rámci obchodní spolupráce svědek s jednatelem žalobkyně. Společnost bm-auto czech v daném období s žalobkyní spolupracovala při obchodu s litem, mostenem a polypropylenem, který bm-auto czech nakoupila od společnosti LITTOZ. Objednávky materiálu ze strany žalobkyně byly prováděny ústně. Společnost bm-auto czech vystavila žalobkyni faktury za materiál určený pro výrobu plastových výrobků. Průběh obchodního případu probíhal tak, že společnost LITTOZ nakoupila materiál od společnosti Unipetrol nebo Explast, dále jej koupila bm-auto czech a předprodala žalobkyni. Společnost bm-auto czech zajišťovala přepravu materiálu od dodavatelů LITTOZ a následně vystavila fakturu žalobkyni. Materiál u externích dodavatelů objednával jednatel žalobkyně. Žalobkyně měla požadavky na konkrétní materiál přesného typového označení. K důvodu přepravy svědek uvedl, že šlo o přepravej z důvodu zisku, marže činila 2 % z hodnoty materiálu. Platby za prodaný polypropylen žalobkyni probíhaly v hotovosti anebo vkladem na nepodnikatelský účet, byť bylo dohodnuto, že se mají uskutečnit převodem na účet. Žalobkyně veškeré faktury neuhradila, stále společnosti bm-auto czech dluží. Za žalobkyni platby v hotovosti předával její jednatel v sídle společnosti LITTOZ. Materiál zůstával ve skladu společnosti LITTOZ, neuskladňoval se u bm-auto czech, k jeho pohybům nedocházelo. K předmětnému materiálu uskladněnému ve skladu společnosti LITTOZ měl svědek přístup. Materiál byl uskladněn venku a byl přístupný všem, kteří mohli vstupovat do areálu. Svědek měl neomezený přístup, neboť měl otisk palce k přístupovým dveřím. K dotazu, zda se nákup a prodej materiálu fyzicky uskutečnil, odpověděl záporně s tím, že byly vystaveny pouze faktury.
31. Při místním šetření týkajícím se Z. T. bylo zjištěno, že o přijatých fakturách vystavených společnostmi LITTOZ účtoval v účetnictví a skladové evidenci. Přijaté faktury za rok 2013 a 2014 byly v evidenci pro účely DPH. Úhrady za litem byly hrazeny na účet faktoringové společnosti Factoring KB, a.s., za polypropylen na účet faktoringové společnosti Transfinance. Daňové doklady vystavené žalobkyni s předmětem fakturace litem a polypropylen byly zahrnuty v evidenci pro účely DPH a z těchto plnění byla přiznána daň na výstupu. Z. T. evidoval příjem a výdej zboží ve skladové evidenci v období let 2013 až 2015. Úhrada faktur byla provedena vkladem finančních prostředků třetí osobou na účet Z. T.. Doprava zboží nebyla prováděna ani účtována, neboť nákup a prodej zboží probíhal v rámci jednoho skladu a jednoho dne.

32. Z. T. jako svědek dne 20. 6. 2016 vypověděl, že v letech 2013 až 2015 spolupracoval s žalobkyní, v rámci obchodní spolupráce jednal s jednatelem žalobkyně. Faktury byly zasílány e-mailem nebo poštou. Několikrát se setkali i osobně. Předmětem spolupráce byl prodej zboží – plastového granulátu. Fakturované zboží svědek nakoupil od společnosti LITTOZ. Marži měl 200 - 300 Kč na tuně prodaného zboží. Úhrady probíhaly na účet. Objednávky žalobkyně činila telefonicky, možná někdy e-mailem (výjimečně). Obchod probíhal v rámci jednoho skladu a doprava tudíž nebyla nutná. Zboží předával svědek, někdy pan K., a za žalobkyni ho přebíral její jednatel. Svědek dále uvedl, že zboží nakoupil a prodal na stejné adrese. Spolupráci popsal tak, že nejdříve jednatel žalobkyně objednal zboží, svědek ho pak telefonicky objednal (poptal) u společnosti LITTOZ. Specifikaci zboží, množství a termín dodání určovala žalobkyně. Pokud všichni souhlasili, obchod proběhl, a to v rámci jednoho dne. Pokud jde o kontrolu parametrů dle technického listu, svědek nekontroloval jednotlivé parametry, ale celý technický list, který byl předložen žalobkyni k odsouhlasení, aby to souhlasilo s deklarovaným zbožím.
33. Se zjištěnými skutečnostmi správce daně dne 1. 7. 2016 seznámil žalobkyni. Ta podotkla, že materiál na skladě byl, následně se vyfakturoval dalšímu subjektu a platby za materiál byly uskutečněny. K tomu, proč součástí obchodů byla i žalobkyně, uvedla, že je obchodníkem a že se zboží prodávalo zpět společnosti LITTOZ, neboť vyrábí.
34. Dne 27. 7. 2016 svědek JUDr. P. vypověděl, že v letech 2012 až 2015 se žalobkyní již nespolečně spolupracoval. Spolupráce s žalobkyní začala v roce 1999, možná 2000, a týkala se dluhových problémů žalobkyně, které se vyřešily. Následně v roce 2007 navrhl jednatel žalobkyně obchod se společností LITTOZ a žalobkyní, jehož předmětem byl nákup a prodej polypropylenu. Spolupráce trvala do prosince roku 2010, kdy byla ukončena z důvodu, že mu byla zrušena registrace k DPH. O této skutečnosti svědek společnost LITTOZ i žalobkyni informoval osobně i telefonicky. Spolupráce probíhala tak, že svědek nakoupil polypropylen od společnosti LITTOZ, který následně prodával žalobkyni. Byli v osobním (nepravidelném a méně častém), telefonickém, elektronickém i písemném kontaktu. Objednávky neprobíhaly. Šlo o rámcovou dohodu na počátku spolupráce, dle níž veškerý materiál, který svědek pořídí od společnosti LITTOZ, koupí žalobkyně. Materiál zůstával v areálu (ve skladu) společnosti LITTOZ po celou dobu obchodu. Doprava se neuskutečňovala. Přístup k materiálu neměl, ale určitě by jej měl, pokud by o to požádal. V letech 2012 až 2015 žalobkyni nevystavil žádné faktury. Na předložených fakturách není jeho podpis ani nikdy nepoužíval QR kód. Razítko je svědka, ale buď někdo musel dle otisku udělat další razítko, nebo bylo na faktury okopírováno. Kdo faktury vystavil, podepsal a orazítkoval, svědek neví, on nikoliv. V letech 2012 až 2015 žádné peníze od žalobkyně nepřijal, protože obchod v té době neprobíhal. Následně se správce daně dotazoval na platby za materiál prodaný do roku 2010. Platební účet svědek nesledoval od roku 2011, k němu měl dispoziční právo i jednatel společnosti LITTOZ. Předložené výdajové pokladní doklady za roky 2014 a 2015 svědek nepodepisoval, kdo tak za něj učinil, neví. Ani hotovost uvedenou na dokladech nepřijal. V letech 2012 až 2015 prodej materiálu nevykazoval v účetnictví ani v daňovém přiznání k DPH, protože se obchody neuskutečnily. Fyzicky nákup a prodej materiálu neproběhl, pouze dokladově.
35. Dne 24. 8. 2016 vyzval správce daně žalobkyni k prokázání uskutečnění zkoumaných zdanitelných plnění v případě obchodů s JUDr. P. a k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH z faktur přijatých od bm-auto czech a Z. T.. Uvedl, že v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně v roce 2014 nakupovala polypropylen a polyetylen

od bm-auto czech a Z. T., jenž téhož den ve stejném množství a ceně přefakturovala společnosti LITTOZ, v níž je jednatelem syn jednatele žalobkyně. V rámci jiných daňových řízení správce daně zjistil, že LITTOZ nakoupila materiál od externích dodavatelů, prodala ho bm-auto czech nebo Z. T. a postoupila pohledávku na zaplacení kupní ceny faktoringové společnosti. Společnost Bm-auto czech a Z. T. nakoupený materiál přefakturovali žalobkyni s přírůžkou 1,96 %, respektive 0,5 %, a žalobkyně ho dále přefakturovala zpět společnosti LITTOZ. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se obchod s materiálem fyzicky uskutečnil a zda si žalobkyně nárokovala odpočet DPH oprávněně. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně v předmětném období nakupovala polypropylen i od JUDr. P.. Obchody měly probíhat obdobným způsobem jako u bm-auto czech a Z. T.. Na fakturách byl uveden účet JUDr. P., jenž byl však dle zjištění správce daně od 1. 1. 2013 zrušen. JUDr. P. byla ke dni 30. 11. 2010 zrušena registrace k DPH, přesto byly faktury vystavovány včetně DPH. Žalobkyně nejprve uplatnila nárok na odpočet DPH, později ale podala dodatečná daňová přiznání a nárok na odpočet související se zdanitelnými plněními od JUDr. P. ponížila. Stejná zjištění správce daně učinil i ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až červenec roku 2015.

36. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila v podání ze dne 5. 10. 2016. Uvedla, že zboží bylo řádně vyfakturováno, odběratelem převzato, potvrzeno a uhrazeno. Zboží nebylo expedováno odběratelům, neboť odběratelé mají smlouvu o pronájmu části objektu s vlastníkem, tj. jejím jednatelem. K tomu žalobkyně předložila smlouvy o pronájmu 400 m² venkovní zpevněné plochy v objektu č. p. 312 v Rakovníku zapsaném na LV č. 3025 uzavřené mezi jednatelem žalobkyně jako pronajímatelem a JUDr. P. (smlouva datovaná dne 30. 12. 2011), společností bm-auto czech (smlouva datovaná dne 15. 11. 2013) a Z. T. (smlouva datovaná dne 13. 5. 2013). Dle těchto smluv nemělo být nájemné účtováno. Dále žalobkyně předložila smlouvu mezi jejím jednatelem a společností LITTOZ datovanou 30. 12. 2009 o pronájmu nebytových prostor v tomtéž objektu zapsaném na LV 3025, a to výrobní haly o výměře 1 000 m² za cenu 100 Kč za m² ročně, skladové haly o výměře 700 m² za cenu 50 Kč za m² ročně a venkovní zpevněné plochy 1 300 m² za cenu 50 Kč za m² ročně.
37. Žalobkyně byla při jednání dne 22. 12. 2016 seznámena se stanoviskem správce daně, který vyhodnotil obchody jako fyzicky neuskutečněné a ekonomicky neopodstatněné. Žalobkyně s tímto závěrem v podání doručeném správci daně dne 19. 1. 2017 nesouhlasila. Konstatovala, že předmětné obchody byly fakticky uskutečněny, přičemž poukazovala na svědecké výpovědi Z. T. a jednatele bm-auto czech. Dle jejího vyjádření všechny zúčastněné subjekty řádně odvedly DPH. Dále žalobkyně zpochybnila svědeckou výpověď JUDr. P., který tvrdil, že s žalobkyní spolupracoval pouze do roku 2010.
38. Správce daně sepsal o výsledku daňové kontroly zprávu, která byla s žalobkyní projednána dne 26. 1. 2017. Správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že deklarované plnění bylo uskutečněno. Zopakoval stanovisko ze dne 22. 12. 2016. Podotkl, že nepochybnil, že společnost LITTOZ zboží od externích dodavatelů nakoupila. Zpochybňuje však faktické uskutečnění a ekonomickou opodstatněnost následného prodeje zboží společností LITTOZ zmíněným odběratelům. Za stěžejní vzal vyjádření jednatele a jediného společníka žalobkyně a jednatele společnosti LITTOZ v protokolu ze dne 24. 6. 2016, č. j. 3246372/16/2121-00540-204583, v němž uvedli, že celý systém byl provozován pouze z toho důvodu, aby mohla společnost LITTOZ čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která odkupovala její pohledávky za M. P. a vyplácela prostředky společnosti LITTOZ snížené o svou provizi. Mezi subjekty neobíhalo zboží, systém byl vytvořen pouze

za účelem vylepšení *cash-flow* společnosti LITÓZ, která musela při skutečném dodávání výrobků strpět dlouhodobé splatnosti faktur, které jí znemožňovaly výrobní činnost. Správce daně konstatoval, že obdobně nahlíží na předmětné obchody v tom směru, že byly uskutečňovány z důvodu, aby společnost LITÓZ získala od faktoringových společností finanční prostředky na výrobní činnost.

39. S ohledem na uvedené závěry správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění, která měla přijmout od bm-auto czech, Z. T. a JUDr. P., neboť neprokázala faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Na základě zprávy o kontrole vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, v nichž žalobkyni doměřil DPH a současně jí uložil povinnost uhradit daňové penále. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o němž poprvé rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 11. 2017, č. j. 46445/17/5300-21443-702551. Toto první odvolací rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem 48 Af 41/2017-57, neboť zdejší soud dospěl k závěru, že k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH může dojít i bez jeho fyzického předání, přičemž ani rychlost transakce, její účel, pohnutka či předem sjednaný navazující převod zboží nevylučují, že by bylo převáděno právo nakládat s převáděným materiálem jako vlastním.
40. Správce daně, vázán právním názorem soudu, v dalším řízení vycházel z toho, že k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH došlo a formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH ze sporných daňových dokladů byly splněny. Ve výzvě ze dne 18. 11. 2019 informoval žalobkyni o tom, že i když jsou formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH splněny, výjimku z principu neomezování nároků na odpočet DPH představuje situace, kdy je takový nárok uplatněn podvodně.
41. Podvod na DPH spatřoval správce daně v následujících skutečnostech: Společnost LITÓZ nakupovala materiál od externích dodavatelů, tento materiál pak ve stejném množství a za stejnou cenu přefakturovávala společnosti bm-auto czech, Z. T. nebo JUDr. P., kteří jej dále přefakturovali žalobkyni s přírážkou 1,96, 0,5, resp. 1,48 %. Žalobkyně následně přefakturovala materiál ve stejném množství a za stejnou cenu zpět v nezměněném stavu LITÓZ. Obchodní řetězec vyjádřil následujícím způsobem:
- Externí dodavatelé → LITÓZ → Z. T. (0,50 %) → žalobkyně (0 %) → LITÓZ
 ↘ bm-auto czech (1,96 %) → žalobkyně (0 %) → LITÓZ
 ↘ JUDr. P. (1,48 %) → žalobkyně (0 %) → LITÓZ
42. Správce daně uvedl, že žalobkyně byla od 22. 9. 2015 ustanovena nespolehlivým plátcem z důvodu neplnění daňových povinností vůči správci daně. Dále bylo zjištěno, že společnost bm-auto czech sice přiznání k DPH podávala, ale od května 2013 neuhradila žádnou daňovou povinnost. Od 31. 5. 2017 je společnost bm-auto czech nespolehlivým plátcem daně s evidovaným daňovým nedoplatkem ke dni 28. 11. 2018 více než 2 mil. Kč. U Z. T. činí ke dni 14. 10. 2019 daňový nedoplatek více než 16 mil. Kč. Tímto zjištěním měl správce daně za prokázané naplnění první podmínky k učinění závěru o daňovém podvodu, tedy existenci chybějící daně. Správce daně dále seznámil žalobkyni s nestandardními znaky, které dle jeho názoru obchodní řetězce vykazovaly. Správce daně rovněž vyšel z toho, že žalobkyně věděla, že je účastna podvodného jednání na DPH, přičemž neučinila žádné opatření k eliminaci možného rizika zapojení do těchto transakcí.

43. Ve vyjádření ze dne 3. 12. 2019 žalobkyně odmítla, že by zkoumané transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Uvedla, že nemá žádné informace o tom, jak Z. T. či bm-auto czech plnili své daňové povinnosti. V době provádění obchodů nebyli nespolehlivými plátcí DPH. Dále na podporu svých tvrzení citovala judikaturu NSS a SDEU. Dne 25. 11. 2020 seznámil žalovaný žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení a změnou právního názoru a vyzval ji, aby se k nim vyjádřila. Vyjádření žalobkyně žalovaný obdržel dne 10. 12. 2020, načež žalobkyni vyrozuměl o důvodech neprovedení navrhované svědecké výpovědi jednatele společnosti bm-auto czech.
44. Dne 14. 5. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

45. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a proti rozhodnutí, proti kterému je žaloba přípustná. Žaloba obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl soud povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
46. Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem soudu souhlasil již ve svém podání ze dne 2. 11. 2011, a žalovaný svůj nesouhlas s tímto postupem, jenž učinil součástí svého vyjádření k žalobě ze dne 16. 9. 2021, odvolal v podání ze dne 29. 6. 2023 a nadále již na jednání před soudem netrvá.
47. Soud sám pak nepovažoval za nezbytné ústní jednání nařídít, neboť pro posouzení věci si vystačil s obsahem správního spisu, jehož součástí jsou i listiny odkazované žalobkyní. Dokazování soud neprováděl.
48. Soud nezjišťoval u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, kolik bylo vymoženo v rámci exekučních řízení u společnosti bm-auto czech, jelikož to pro posouzení merita věci není rozhodné. Stejně tak by bylo nadbytečné provádět dokazování rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 16217/22/5300-22444-707622, neboť soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.

Posouzení žalobních bodů

49. Úvodem soud podotýká, že neshledal důvod odchýlit se od právních závěrů přijatých v předchozím rozsudku 51 Af 46/2020-48, jehož správnost potvrdil i NSS zamítnutím kasační stížnosti žalovaného (viz bod 26 tohoto rozsudku) a který řešil shodná obchodní jednání (jen za jiná období a s žalobcem Zdeňkem Linhartem coby fyzickou podnikající osobou) jako v nyní posuzované věci. Soud je zároveň vázán právním názorem vysloveným v rozsudku 48 Af 41/2017-57.
50. Podstatou souzené věci je, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu s DPH po právu. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. zákona o DPH za předmětná období. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že hmotněprávní i formální podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně sice splněny byly, nikoli však podmínky pro přiznání nároku, a to v důsledku zjištění o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce.

51. Jak konstatoval NSS č. j. 10 Afs 469/2021-50, správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném pro daná zdaňovací období], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu.
52. NSS dále např. v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, zrekapituloval podmínky (které reflektují též judikaturu SDEU), za nichž je možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem na dani: „*při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).“*
53. Ve světle shora uvedeného je nutné posoudit, zda byla správcem daně prokázána účast na daňovém podvodu, pokud jde o ty podmínky, u nichž správce daně tíží důkazní břemeno. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, bod 41, či ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58, bod 37).
54. Žalobkyně činí sporným, zda vůbec byla identifikována a vyčíslena chybějící daň, když je toho názoru, že tato podmínka není splněna. Žalobkyni lze dát za pravdu v tom, že žalovaný chybějící daň vztahující se k obchodům s žalobkyní přesně nevyčísлил. Žalovaný konstatoval, že společnost bm-auto czech sice podávala daňová přiznání za řešená zdaňovací období, ale již od května roku 2013 své daňové povinnosti nehradila. Žalovaný dodal, že daň byla vyměřována konkludentně, a to ve výši desítek tisíc Kč. Z napadeného rozhodnutí skutečně není zřejmé, zda se zmíněná částka vztahuje k celkové daňové povinnosti společnosti bm-auto czech či toliko k obchodování s žalobkyní. Dle soudu nelze ani odvodit, zdali se tato částka týká neuhrazené daně za zdaňovací období od května 2013 či jen za nyní posuzovaná období. Nicméně, z judikatury NSS se podává, že není nezbytné, aby správce daně přesně matematicky vyčísлил chybějící daň. Jako primární předpoklad závěru o chybějící dani postačí i zaznamenání neuhrazené daňové povinnosti některého z článků řetězce za určité období (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 27, či ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, body 30 až 32). Je tomu tak i proto, že účelem

nepřiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu není ziskat chybějící částku daně, kterou nezaplatil jiný článek obchodního řetězce (v nyní posuzovaném případě šlo o neuhrazení DPH na výstupu ze strany bm-auto czech za předmětná zdaňovací období), od žalobkyně, nýbrž reakce správce daně na zjištění, že obchodní řetězec byl při splnění dalších podmínek daňovým podvodem zasažen. Odepření nároku na odpočet může být učiněno i opakovaně, a to každému z článků obchodního řetězce, u nichž bude prokázáno zapojení do daňového podvodu. Lze tedy uzavřít, že chybějící daň identifikována byla.

55. Žalobkyně dále sporuje, že by se vůbec jednalo o podvodný řetězec. Existenci obchodního řetězce, resp. obchodních řetězců připouští stejně jako jejich účelovost, za kterou však označuje shora popsané navýšení *cash-flow* pro LITÓZ, v níž je syn jednatele a jediného společníka žalobkyně jednatelem. Již shora bylo předesláno, že samotné zjištění chybějící daně nepostačuje, neboť jeden článek obchodního řetězce není bez dalšího odpovědný za to, že jiný jeho článek DPH neuhradil. Je nutné, aby přistoupily podezřelé okolnosti, které ve svém souhrnu dávají dostatek podkladů pro to se domnívat, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním. Orgány finanční správy nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Platí, že „[z]ávěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty“ (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Také zdejší soud již zdůraznil, že „[p]řestože esenciálním znakem daňového podvodu je chybějící daň, tak pouhá skutečnost, že některá ze společností v řetězci neodvedla daň, ještě sama o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod. Je totiž třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně ze strany jednoho z článků řetězce a nárokováním odpočtu jiným článkem téhož řetězce a prokázat vědomost o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016-48, bod 29).
56. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že tyto podezřelé okolnosti spatřoval žalovaný v tom, že LITÓZ vystupovala v šetřeném řetězci jak na pozici dodavatele, tak odběratele zboží, přičemž zboží bylo přepravováno v uzavřeném kruhu, což značí, že se jednalo o karuselový podvod. Další nestandardnost žalovaný spatřoval v tom, že jednatel LITÓZ je synem jednatele (a zároveň společníka) žalobkyně (který též využíval stejný model „podnikání“), přičemž žalobkyně i LITÓZ sídlí na stejné adrese. Společnost bm-auto czech rovněž zajišťovala dopravu materiálu od externích dodavatelů do skladu LITÓZ. Mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že se dodávané zboží vrátí zpět společnosti LITÓZ. K pořízení a dodání materiálu docházelo během krátkého časového intervalu a materiál stále zůstával na skladě, aniž by jej někdo kontroloval. Žalobkyně z obchodů vykazovala nulovou marži. Bm-auto czech přepravovala zboží s minimálním ziskem pod 2 % a za pořízené zboží platila přes nepodnikatelský účet, platby byly realizovány i vkladem hotovosti na účet

faktoringové společnosti. Žalobkyně platila společnosti bm-auto czech v hotovosti nebo vkladem na účet. Přes hodnotu obchodních transakcí přesahující 1 mil. Kč, veškerá komunikace probíhala ústně, neexistují kupní smlouvy, písemné objednávky či předávací protokoly (viz body 64 až 71 napadeného rozhodnutí).

57. Soud připomíná, že posouzení otázky, zda v rámci řetězce došlo k daňovému podvodu či nikoliv, je nezávislé na vědomosti daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet. Vědomost daňového subjektu je rozhodná až v dalším kroku při posouzení, zda daňový subjekt na základě objektivních okolností věděl či mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu. V první řadě považuje soud za vhodné uvést, že žalobkyně shora zjištěné okolnosti, které žalovaný vyhodnotil jako podezřelé, nečiní spornými. Primárně však tvrdí, že se nejednalo o vytvoření obchodního řetězce za účelem podvodného vylákání DPH, nýbrž předložila svoji vlastní verzi zvoleného způsobu navázání obchodních vztahů. Soud dává žalovanému za pravdu v tom, že jednotlivě je možné zjištěné skutečnosti hodnotit jako do jisté míry nestandardní, nicméně na straně druhé žalovaný setrval pouze na jejich výčtu, aniž by je hodnotil v jejich souvislosti, přičemž zjištěné nestandardnosti se žalobkyně pokoušela žalovanému vysvětlit. V tomto ohledu pak lze dát za pravdu žalobkyni, že žalovaný zjištěné skutečnosti interpretoval v zásadě izolovaně a jen v neprospěch žalobkyně. Přitom se žalovaný dostatečným způsobem nevypořádal s pravděpodobností verze žalobkyně, která není na první pohled nereálná či nesmyslná. Současně žalovaný setrvává na názoru, že pro žalobkyni nemohly mít (vzhledem k nulové marži) prováděné obchody ekonomické opodstatnění, avšak pomíjí, že pro žalobkyni jej mít mohly, a to z důvodu osobních vazeb k podporované společnosti LITÓZ. Nadto žalovaný nevyšlil přesnou výši chybějící daně (byť to nebylo podmínkou), pročť nelze ověřit tvrzení žalobkyně, že se měla připravit o částku převyšující 100 000 Kč, aby dopomohla k podvodu na dani s výnosem desítek tisíc Kč. Jak soud uvedl výše, žalovaný ani nespécifikoval, k jakému období se společností bm-auto czech neuhrazená daň vztahuje a zda se týká jen obchodů s žalobkyní. Není proto ani možné zjistit, jaký „výnos“ měly z případného daňového podvodu zúčastněné subjekty mít. Za této situace tak zůstává neobjasněno, zda právě tato indicie nesvědčí žalobkyni v jejím tvrzení, že o žádný podvod nešlo a že účelem obchodního řetězce bylo pomoci společnosti LITÓZ. Dle soudu se žalovanému nepodařilo dostatečně objasnit, že chybějící daň je v příčinném vztahu k podvodnému jednání a že není výsledkem „toliko“ podnikatelského selhání společnosti bm-auto czech.
58. Soud si dále povšiml, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsáhle teoreticky věnoval principu daňového podvodu a označil jeho jednotlivé typické články, mj. uvedl, že je nutné identifikovat tzv. *missing tradera*. Jím je plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH nebo přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro daňovou správu nekontaktní. Z kontextu skutkových okolností posuzované věci měla být v roli *missing tradera* patrně společnost bm-auto czech. I sám žalovaný však uvedl, že bm-auto czech přiznání k DPH podala, byť daňovou povinnost neuhradila. Žalovaný současně neuvedl, že by tato společnost tzv. „zmizela ze scény“, tedy vstoupila do likvidace, stala se zcela nekontaktní, či že by se jejími statutárními orgány stali tzv. bílí koně, tedy nastrčené osoby, které obvykle ani netuší, že se svým podpisem staly statutárním orgánem nějaké obchodní korporace a formálně kryjí její právní jednání, ač fakticky o obchodním vedení takové společnosti rozhoduje někdo jiný, obvykle organizátor daňového podvodu, resp. jím řízené osoby. Pouhá skutečnost, že daňové pohledávky bm-auto czech jsou nedobytné, ještě sama o sobě nesvědčí o tom, že daná společnost již od počátku nehodlala své daňové

povinnosti plnit. Žalovaný v tomto směru v napadeném rozhodnutí jednak vůbec výslovně bm-auto czech neoznačuje za *missing tradera*, ani neprezentuje žádnou jinou úvahu, kterou by přesvědčil soud o tom, že uvedená společnost skutečně plnila v obchodním řetězci uvedenou roli. Jistě nepostačí izolované skutečnosti, že se žalobkyně (resp. její jednatel) znala se zástupcem této společnosti, či že obchodní jednání probíhala bez písemných záznamů. Podezřelé by naopak bylo, pokud by žalobkyně obchodovala bez písemné dokumentace s osobou, kterou vůbec nezná. Žalobkyni však nelze přičítat k tíži, že obchodovala se společnostmi, s jejímž zástupcem se znala cca dvacet let a s nímž dle svého tvrzení, které žalovaný nečiní sporným, obchodovala dlouhá léta. Stejně tak nelze po žalobkyni požadovat, aby u svých obchodních partnerů ověřovala, zda platí daně. Soud chápe, že označení za nespolehlivého plátce daně má svůj předepsaný režim, nicméně rozpětí sedmi let od tvrzeného počátku nehrzení daňových povinností (2013) do okamžiku zveřejnění této informace v registru plátců DPH (2020) je již poněkud přemrštěné.

59. Žalovaný rovněž neobjasnil, jakou roli v obchodním řetězci měla žalobkyně. Z logiky věci by měla být označena za tzv. *brokera*, tedy článek řetězce, který si nárokuje odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neuhradil. Žalovaný však nic takového v napadeném rozhodnutí opět výslovně netvrdí, pročež i v tomto směru má jeho úvaha logickou trhlinu. Soudu nepřisluší, aby za žalovaného takovou úvahu případně implicitně z napadeného rozhodnutí dovozoval. Soud připouští, že ve vztahu k DPH nelze dost dobře existenci daňového podvodu přímo prokázat, jinými slovy, závěr o podvodu bude zásadně spočívat na kontextuálním hodnocení celé řady indicií, které umožní učinit závěr o podvodném jednání teprve ve svém souhrnu (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-44, bod 13). Soud je však přesvědčen o tom, že souhrnné hodnocení nesmí mít logické trhliny a musí vést bez důvodných pochybností k jedinému možnému závěru, tedy že o podvodné jednání šlo. Jinými slovy zde nesmí být možná jiná logicky myslitelná a představitelná verze interpretace zjištěných skutečností, která existenci daňového podvodu důvodně zpochybňuje. Žalobkyně přitom vysvětlila důvod předmětného obchodu, přičemž opět sám žalovaný připustil, že pohledávky za bm-auto czech skutečně byly faktoringovým společností postupovány. Žalovaný uvádí, že nebyl objasněn důvod přítomnosti právě této společnosti v předmětném obchodním řetězci, resp. že žalobkyně důvod k zapojení společnosti bm-auto czech do řetězce ani neměla. Pokud však smyslem bylo vytváření pohledávek za účelem jejich prodeje faktoringové společnosti, pak v řetězci mezi LITÓZ a žalobkyní ještě jeden článek být musel, jinak by LITÓZ prakticky mohla financovat sama žalobkyně.
60. Motiv vytvoření právě takového obchodního řetězce pak žalobkyně v průběhu daňového řízení uvěřitelně vysvětlila, když uvedla, že cílem bylo zvýšit *cash-flow* LITÓZ, v níž jako jednatel působil syn jednatele a společníka žalobkyně. Tím žalobkyně vysvětlila i výši marží, které mezi sebou jednotlivé články řetězce uplatňovaly. Je totiž logické, že společnost bm-auto czech z obchodu nějakou marži mít musela, jinak by neměla žádný důvod se na řetězci obchodně podílet. Výše marže pak dle soudu odpovídá tomu, že jí žádné dodatečné náklady nevznikaly, neboť se zboží nepohnulo ze skladu, přičemž o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, již není mezi stranami sporu. Žalovaný proto tuto nespornou skutečnost, k níž dospěl i zdejší soud v rozsudku 48 Af 41/2017-57, nemůže klást žalobkyni k tíži a spatřovat v ní jednu z indicií existence daňového podvodu. Obdobně to platí i ve vztahu k tomu, že žalobkyně ani společnost bm-auto czech neměly předmětný materiál kontrolovat. Ani žalovaný totiž nespochybňuje, že dodaný materiál byl zpracováván společností LITÓZ, která jej používala při své výrobě. Proto je to ona, kdo by

měla mít zájem na jeho kvalitě, nikoli bm-auto czech, která jej jen dále předprodala. Údiv pak nemůže vzbudit ani to, že žalobkyně následně předmětný materiál prodala LITTOZ s nulovou marží, neboť tato skutečnost opět podporuje tvrzení žalobkyně, že jediným účelem celého „kolotoče“ bylo pomoci zvýšit *cash-flow* pro LITTOZ. Soud by sdílel pochybnosti žalovaného, pokud by k takovému jednání neměla žalobkyně žádný důvod. Avšak skutečnost, že jednatel žalobkyně je otcem jednatele LITTOZ, byla orgánům finanční správy známa, přičemž ty se jí nijak blíže nezabývaly, resp. ji hodnotily jen v neprospěch žalobkyně. K ekonomické opodstatněnosti účasti žalobkyně v daných obchodních řetězcích lze odkázat na rozsudek 48 Af 41/2017-57, v němž zdejší soud konstatoval, že „[p]okud žalovaný a správce daně na podporu svých závěrů o neuskutečnění plnění (o pouze fakturační povaze plnění) poukazují na ekonomickou neopodstatněnost obchodů, pak je třeba připomenout, že plnění uskutečněné v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat a otázku ekonomické opodstatněnosti je třeba posuzovat v kontextu celého obchodu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40), též s přihlédnutím k propojení osob, přičemž není vyloučeno, aby se ekonomický smysl konkrétní transakce projevil pouze u některé z propojených osob.“ Další skutečnost, že LITTOZ i žalobkyně sídlí na stejné adrese, nesevřdí dle soudu ve vztahu k možnému daňovému podvodu o ničem. Žalovaný v této souvislosti neuvádí nic bližšího k tomu, o čem tato skutečnost svědčí nad rámec toho, že byla zjištěna. Žalobkyně sama přitom existenci obchodního řetězce spornou nečiní, naopak jeho existenci potvrzuje se shora uvedeným vysvětlením, kterému svědčí i jednotlivé zjištěné skutečnosti.

61. Ani další žalovaným uváděné skutečnosti, které nebyly zmiňovány v soudem projednávané věci sp. zn. 51 Af 46/2020, nepostačují k učinění jednoznačného závěru, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem na dani. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně za odebírané zboží platila společnosti bm-auto czech v hotovosti či na nepodnikatelský účet. Dle vyjádření žalovaného má tato skutečnost dokládat, že žalobkyně věděla (minimálně vědět musela), že bm-auto czech své daňové povinnosti nehradí, přesto s ní obchodovala a umožnila zmizení daně. Nutno dodat, že v napadeném rozhodnutí tuto úvahu žalovaný nerozvíjí. Platby v hotovosti vyjmenovává pouze jako jednu z nestandardních okolností (bod 70 napadeného rozhodnutí) a dále konstatuje, že hotovostní placení lze velmi snadno fingovat a že platbou na nezveřejněný bankovní účet se aktéři transakcí dopouštěli porušování povinností dle zákona o DPH (bod 85 napadeného rozhodnutí). Podle soudu však v projednávaném případě již nejsou žádné pochybnosti o tom, že se předmětné obchody uskutečnily a kolik byla žalobkyně povinna za dodané zboží zaplatit, neboť jak společnost bm-auto czech, tak žalobkyně nákupy materiálu zachytily v účetnictví. Soud proto není toho názoru, že by zde došlo k „fingování“ v souvislosti s hotovostním placením (žalovaný to ani netvrdí). Lze též přisvědčit žalobkyni, že vzhledem k dlouholeté obchodní spolupráci s bm-auto czech nemusí platby v hotovosti samy o sobě znamenat nestandardní okolnost. Též fakt, že některé platby žalobkyně prováděla na nepodnikatelský účet, nemusí svědčit nic o tom, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem, pokud byly tyto platby bm-auto czech a žalobkyní vykázány. Žalobkyně nadto setrvale argumentuje, že o nedoplatcích na dani společnosti bm-auto czech nevěděla, a z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, že by žalovaný měl prokázány opak, neboť v bodě 118 napadeného rozhodnutí žalovaný odmítl provést opakovaný výslech jednatele společnosti bm-auto czech k této otázce se zdůvodněním, že „[i] kdyby výslech Milana Beránka potvrdil, že odvolatel nevěděl, že má společnost bm-auto czech nedoplatky na daních či že neplní jakékoli jiné povinnosti vůči správci daně, na závěr odvolacího orgánu v daném případě tato skutečnost nemůže mít vliv, neboť odvolací orgán již dostatečně prokázal, že

odvolatel musel vědět, že obchodní transakce se zapojením společnosti bm-auto czech je zasažena podvodem na DPH.“ Z toho dle soudu vyplývá, že ani žalovaný nemohl mít za prokázané, že by žalobkyně o daňových nedoplatcích věděla a že právě z toho důvodu platila na nezveřejněný účet. Ve své svědecké výpovědi se jednatel společnosti bm-auto czech k vědomosti žalobkyně ohledně plnění daňových povinností jím zastupované společnosti nijak nevyjadřoval a ani se jej na to správce daně nedotazoval. Žalovaný proto ani v řízení před soudem nemůže tvrdit, že obchodováním s bm-auto czech žalobkyně vědomě umožnila zmizení daně. Žalovaný se očividně snaží podepřít své závěry zjištěními, které správce daně učinil při šetření toho, zdali prováděné obchody nebyly jen fiktivní, ale k dalším relevantním skutečnostem ve vztahu k daňovému podvodu již orgány finanční správy jednatele bm-auto czech nevyslechly. V dalším řízení by se tak žalovaný touto otázkou měl zabývat detailněji a své závěry řádně podložit.

62. Soud *a priori* nevidí nic problematického ani na tom, pokud se žalobkyně v návaznosti na výzvu správce daně k prokázání skutečností snažila svá tvrzení prokázat dalšími důkazními prostředky, tj. i nájemními smlouvami. Opětovně lze uvést, že orgány finanční správy v souvislosti se změnou svého právního názoru, že se v dané věci jedná o podvod na dani, neprováděly další důkladnější šetření a např. jednatele společnosti bm-auto czech nevyslechly k tomu, zdali je mu předložena nájemní smlouva známá a zda ji za společnost bm-auto czech uzavřel. To, že se o smlouvě předtím nezmínil, aniž by na ni byl dotázán, nemusí znamenat, že smlouva byla účelová. „Nulové nájemné“ lze vysvětlit tím, že společnost bm-auto czech měla z obchodů poměrně nízkou marži, pročez by nedávalo další smysl, aby hradila vyšší nájemné. Lze též uvést, že žalovaný ve svém rozhodnutí, které soud přezkoumával ve věci sp. zn. 51 Af 46/2020, předložené nájemní smlouvy nezpochybňoval (viz bod 130 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2020, č. j. 25245/20/5300-22444-711887). I v této otázce by proto žalovaný měl vést další šetření, pokud předložené nájemní smlouvy hodlá použít jako jeden z argumentů pro existenci daňového podvodu.
63. Soud proto uzavírá, že ani v projednávaném případě se žalovanému nepodařilo shromáždit takovou paletu indicií, které ve svém souhrnu vedou k jedinému možnému závěru o tom, že chybějící daň u bm-auto czech vznikla v důsledku podvodného jednání. Za této situace nelze žalobkyni klást k tíži, že je bm-auto czech patrně nesolventní, resp. že daňové správě nehradí své daňové povinnosti, a to evidentně již delší dobu. Na podporu tohoto závěru je třeba zmínit i druhý prakticky shodný obchodní řetězec, v němž vystupoval Z. T. a v němž žalovaný žádné podvodné jednání neshledal, neboť jmenovaný své daňové povinnosti v souvislosti s obchody uzavíranými s žalobkyní plnil. Soudu se jeví jako nelogické, že by se v prakticky shodném obchodním řetězci v jednom případě o daňový podvod jednalo a v druhém nikoli. Bylo by to možné pouze za situace, kdy by žalobkyně již předem plánovala zmást daňovou správu tím, že vytvoří dva obchodní řetězce, z nichž pouze jeden bude zasažen podvodným jednáním. Takový konstrukt by byl však již tak překombinovaný, že jej ve svých úvahách neuvádí ani žalovaný. Je také s podivem, že k tomuto druhému řetězci se žalovaný nijak nevyjadřuje, resp. nevymezuje nad rámec toho, že přes obdobné nestandardní okolnosti v jeho rámci daňové povinnosti plněny byly, tudíž v tomto směru dal žalobkyni za pravdu již v odvolacím řízení. Dle soudu však právě mlčení žalovaného je další trhlinou v logické úvaze, neboť pokud by se žalovaný tímto druhým obchodním řetězcem zabýval, evidentně by byly nabourány jeho závěry o zasažení prvního řetězce daňovým podvodem. Žalovaný zde sice zmínil, že i v řetězci, do něhož byl zapojen Z. T., existují stejné nestandardní okolnosti, avšak již k námitce žalobkyně nijak logicky

neodůvodnil, proč by jeden z naprosto shodně fungujících obchodních řetězců měl být zasažen podvodem na dani a druhý nikoliv.

64. Soud též odmítá argumentaci žalovaného, že by v projednávaném (skutkově specifickém) případě nemělo racionální odůvodnění zkoumání důvodů vytvoření řetězce a zohledňování osobních vazeb, jak namítá v jednom ze svých vyjádření. Vysvětlení předestřené žalobkyní ohledně toho, jak předmětné obchodní řetězce fungovaly, totiž může zpochybnit závěry žalovaného o tom, že jednotlivé okolnosti obchodů jsou nestandardní (žalovaný pak nemá dostatek důvodů pro určení, že šlo o daňový podvod, tj. pro naplnění 1. podmínky pro odepření nároku na odpočet na dani pro podvod na DPH). Jak soud rozvedl výše, k deklarování existence daňového podvodu je třeba zjistit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání. Přitom vysvětlení žalobkyně poskytuje indicie, že k žádnému podvodu nemuselo vůbec dojít, a proto nelze žalobkyni vyčítat, že společnost bm-auto czech neuhradila svou daňovou povinnost, což mohlo nastat např. i z důvodu podnikatelského rizika. Tyto závěry nijak nekolidují s rozsudkem NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, na který žalovaný poukazoval, neboť i v něm NSS vychází z toho, že samotné narušení neutrality daně ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (viz bod 25 odkazovaného rozsudku).
65. NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 469/2021-50 v bodu 26, trefně podotkl, že *„žalobce má právo na přezkoumatelné a pečlivé odůvodnění tím spíše, že daňové orgány původně pracovaly s úplně jiným skutkovým scénářem (neprokázání faktického plnění). K závěru o podvodu na DPH se stěžovatel přiklonil teprve pod „tlakem“ prvního rušícího rozsudku krajského soudu. Pak ale musí být závěry stěžovatele o to pádnější, což ve stávající verzi odůvodnění nebyly.“* Citované lze plně vztáhnout i k nyní projednávané věci žalobkyně.
66. Jelikož soud dospěl k závěru, že není naplněna již první podmínka tříkrokového testu existence daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm, nezabýval se dále naplněním zbývajících dvou podmínek.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

67. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná, soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 věta první s. ř. s.). Soud současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení se žalovaný, pokud setrvá na svém předpokladu o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem, bude znovu zabývat veškerými skutečnostmi, které vyšly v řízení najevo a vezme v úvahu i interpretaci zjištěných skutečností, kterou prosazuje žalobkyně. Pokud znovu rozhodne o odepření nároku na odpočet žalobkyni, bude jeho úvaha prosta logických mezer a přesvědčivě vyloží, proč všechny zjištěné skutečnosti při jejich nezaujaté interpretaci vedou k jedinému možnému závěru o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem. Žalovaný vysvětlí, v čem se z pohledu ekonomické smysluplnosti liší oba zjištěné obchodní řetězce, když v jednom z nich byly daňové povinnosti všech účastníků evidentně plněny a žádné pochyby o jeho smysluplnosti ani zneužívajícím charakteru nevznikly. Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
68. Žalobkyně měla se svojí žalobou úspěch, a náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Soud tedy výrokem pod bodem II přiznal

žalobkyni náhradu nákladů řízení účelně vynaložených na uplatnění práv u soudu. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladech souvisejících se zastoupením žalobkyně advokátem. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou za zastupování za tři úkony právní služby (za převzetí věci, sepsání žaloby a podání repliky k vyjádření žalovaného), u nichž sazba odměny činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč za jeden úkon (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Za podání vyjádření ze dne 21. 12. 2022 soud žalobkyni náhradu nákladů nepřiznal, neboť doložení skutečnosti, že žalovaný v návaznosti na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 51 Af 46/2020 zastavil řízení ve věci Zdeňka Linhart, není pro posouzení této věci relevantní, neboť soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a náhrada za DPH ve výši 2 142 Kč, kterou je zástupce žalobkyně jakožto plátců DPH povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto soudním řízení vznikly, činí 15 342 Kč (3 000 + 12 342). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Tocika (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. červenec 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu